Sales Tax:
Measure Relating
to the Treatment of
Marketing and Distribution Costs

Technical Notes

Department of Finance
Canada

Ministère des Finances
Canada

INTRODUCTION

Major reform of the federal sales tax system is an integral part of the government's plan for comprehensive tax reform. The government is committed to replacing the current sales tax levied at the manufacturer's level with a broad-based multi-stage sales tax. Discussions are proceeding with the provinces and other interested parties to determine the most effective means of implementing the new sales tax system.

Pending the conclusion of these talks and the replacement of the existing sales tax with a multi-stage tax, changes are necessary to correct some of the most serious inequities in the current system and to stem the erosion of the tax base through the use of tax avoidance mechanisms.

To deal with some of these problems in the existing federal sales tax system, the government, in the June 18, 1987 White Paper on tax reform, proposed to:

1. apply the federal sales tax to sales by marketing companies related to a manufacturer;

2. apply the tax on the fair market value of goods sold to non-arm's-length persons where the manufacturer is also making substantial sales to independent persons; and

3. shift the federal sales tax from the manufacturer's to the wholesale level for a range of products including household chemicals, toys, games, sporting goods, records, compact discs, prerecorded tapes and pet litter.

On November 3, 1987 the government announced that it would proceed with the fair market value provisions effective January 1, 1988, but would defer implementation of the proposals pertaining to related marketing companies and shifts of tax to the wholesale level until July 1, 1988 to allow time for further consultation on these measures.

Consultations since June have indicated that the approach to related marketing companies would not correct all of the inequities arising from the creation of related marketing companies and, in some cases, could give rise to new problems.

Concern was also expressed about potential new inequities that would be created between competing sellers by shifting the tax to the wholesale trade level on certain products. A number of businesses, and organizations such as the Canadian Federation of Independent Business, emphasized that wholesalers and their small retailer customers are already disadvantaged relative to large retailers because some goods are taxed at the wholesale level, and would be further disadvantaged by the proposal to shift the federal sales tax to the wholesale trade level for more products.

The government has therefore decided not to proceed with the shifts in tax to the wholesale trade level announced last June, other than for pet litter. Thus, the proposals to shift the tax to the wholesale trade level for household chemicals, toys, games and sporting goods and records and tapes will not be implemented. In addition, the wholesale tax on pet foods, snack foods, candy and confectionery, microwave ovens, televisions and video recorders and players will be shifted back to the manufacturer's trade level effective November 1, 1988.

Tax will continue to be imposed at the wholesale trade level on motor vehicles, cosmetics, health goods, prerecorded video cassettes and pet litter. Imposition of the tax at the wholesale level continues to be the most effective means of dealing with the structural problems of the manufacturer's sales tax in relation to these commodities for reasons particular to the trade practices in each of these industries.

This document sets out a measure dealing with the tax treatment of marketing and distribution costs that addresses some of the problems in the existing system.

THE EXISTING SYSTEM

The current sales tax for those goods that are taxed at the manufacturer's level is applied to a domestic manufacturer's sale price, adjusted to take account of specific exclusions and inclusions, and in the case of imported goods it is applied to their duty-paid value. Value for tax of domestic goods could also be adjusted by applying section 34, the fair price provision, of the Excise Tax Act. However, as a result of a 1986 Federal Court decision, Vanguard Coatings and Chemicals Ltd. v. Minister of National Revenue, considerable uncertainty has been created about the appropriate application of the fair price provisions.

The strict application of the tax can thus lead to very different values for tax depending on the organization of a company. Consider the following examples where the selling price of a product, exclusive of tax, is made up of the following components:

Sale price to wholesaler (excluding tax)		$100.00
of which:		
Manufacturing cost	$65.00	
Marketing and distribution (M&D) costs	$25.00	
Transportation	$ 5.00	
Profit ($3 on manufacturing; $2 on M&D)	$ 5.00	

If this product is sold directly by the manufacturer, under current law the tax would be calculated as in Example 1.

EXAMPLE 1

DIRECT SALE BY DOMESTIC MANUFACTURER

Sale price		$100.00
Transportation	-$ 5.00	
Value for tax	95.00	
Tax at 12%		11.40
Cost to wholesaler		$111.40

Marketing Companies

Under section 34 of the Excise Tax Act, the Minister of National Revenue may determine a fair price for transactions between related companies. Under the interpretation which existed prior to the 1986 decision, the Minister could impose tax on a value equivalent to the price at which similar goods were or would have been sold to independent persons at a trade level where the goods were first sold in competition with other goods. Consequently, Revenue Canada was able to equalize the tax on goods sold via related marketing companies with the tax on goods sold directly by domestic manufacturers.

Prior to the 1986 decision, if the product was sold through a related marketing company, the tax was calculated as in Example 2.

The value for tax in this example is deemed to be $95.00 (sale price to the wholesaler less transportation).

EXAMPLE 2

SALE THROUGH A RELATED MARKETING COMPANY WITH FAIR PRICE RULE APPLIED

Manufacturing cost	$65.00	
Profit	3.00	
Sale price to related marketing company		$ 68.00
M&D costs	25.00	
Transportation	5.00	
Profit	2.00	
Sale price by marketing company		100.00
Deemed value for tax	95.00	
Tax at 12%		11.40
Cost to wholesaler		111.40

This example illustrates that the tax advantage gained by transferring goods to a related marketing company at a price that recovers only manufacturing costs and profit could be offset by applying the fair price rule. The potential application of this rule discouraged the creation of related marketing companies solely to gain a tax advantage, and ensured that goods sold through related marketing companies were taxed at a price equivalent to that which would have been paid by an independent person.

In many cases, the comparative effect of administrative deductions and discounts and the imposition of fair prices was to equalize the tax burden applied to national brand goods sold through different trade channels.

However, because of the uncertainty of the application of section 34 as a result of the Vanguard case, a product sold today through a related marketing company could quite possibly be taxed as in Example 3.

EXAMPLE 3

SALE THROUGH A RELATED MARKETING COMPANY WITHOUT APPLICATION OF FAIR PRICE RULE

Manufacturing cost	$65.00	
Profit	3.00	
Sale price to marketing company		$ 68.00
Tax at 12%	8.16	
M&D costs	25.00	
Transportation	5.00	
Profit	2.00	
Cost to wholesaler on purchase from marketing company		108.16

In this case, the product is subject to $3.24 less tax ($11.40-$8.16) than if it had been sold directly by the manufacturer as in Example 1. Thus, there is great incentive to avoid tax by establishing a related marketing company, and traditional manufacturers selling directly to wholesalers are placed at a severe competitive disadvantage.

Contract Manufacturers and Private Brands

Next, consider the case where the "manufacturer" of a national brand product ceases fabrication, buys the goods from a contract manufacturer and performs only the marketing and distribution functions. In this case, the tax would be calculated as in Example 4.

EXAMPLE 4

SALE OF A NATIONAL BRAND GOOD PRODUCED BY A CONTRACT MANUFACTURER

Manufacturing cost	$65.00	
Profit	3.00	
Sale price by contractor		$ 68.00
Tax at 12%	8.16	
M&D costs, transportation and profit of national brand manufacturer	32.00	
Cost to wholesaler		108.16

A comparison of Example 4 with Example 1 illustrates that there is a strong tax incentive for the national brand manufacturer to contract out the actual fabrication in order to save $3.24 ($11.40-$8.16) in tax.

This same advantage over a national brand manufacturer fabricating its own product may be obtained by a large retailer purchasing goods (which frequently bear the retailer's own brand) directly from a contract manufacturer. This is shown in Example 5.

EXAMPLE 5

SALE OF PRIVATE BRAND GOOD PRODUCED BY CONTRACT MANUFACTURER

Manufacturing cost	$65.00	
Profit	3.00	
Sale price to large retailer		$ 68.00
Tax at 12%	8.16	
M&D costs, transportation and profit component borne by large retailer	32.00	
Cost to large retailer		108.16

Imports

There are also problems in the current system which are not related to the establishment of marketing companies. These are illustrated in the following examples.

If the product referred to above is manufactured abroad and sold through a Canadian distributor, tax would be calculated as in Example 6.

EXAMPLE 6

SALE OF IMPORTED GOOD

Duty-paid value		$68.00
Tax at 12%	$ 8.16	
Price to Canadian distributor	76.16	
M&D costs, transportation and profit	32.00	
Cost to wholesaler		108.16

Thus, the foreign-made product is subject to $3.24 ($11.40-$8.16) less tax than the product of a domestic manufacturer (Example 1). This is the case even though the Canadian manufacturing costs, including profit, are assumed to be identical to the duty-paid value of the foreign-made good.

Vertically integrated Firms

Further problems with the existing federal sales tax system occur when manufacturing and wholesaling functions are combined in some firms, but not in others selling the same goods. Assuming that the wholesale margin, to cover marketing and distribution cost, is $10, consider Examples 7 and 8.

EXAMPLE 7

SALE BY MANUFACTURER THROUGH WHOLESALER TO RETAILER

Manufacturer's selling price		$100.00
Transportation	$ 5.00	
Value for tax	95.00	
Tax at 12%	11.40	
Cost to wholesaler		111.40
Additional M&D at wholesale level	10.00	
Cost to retailer		121.40

EXAMPLE 8

SALE BY MANUFACTURER/WHOLESALER TO RETAILER

Manufacturing cost	$65.00	
M&D costs	25.00	
Transportation	5.00	
Profit	5.00	
Additional M&D at wholesale level	10.00	
Sale price to retailer		$110.00
Tax at 12%	13.20	
Cost to retailer		123.20

Thus, the manufacturer/wholesaler in Example 8 is subject to $1.80 more tax ($13.20-$11.40) than the manufacturer selling to an independent wholesaler in Example 7.

To deal with this trade level problem, over the years Revenue Canada has developed a complex system of "established" and "determined" values as set out in memorandum ET 202. Under this system, discounts are allowed in some cases where sales are made directly to the retail level. Thus, the combined manufacturer/wholesaler in Example 8 might be permitted a 14-per-cent discount from its sale price to equalize its value for tax to that of a sale to the wholesale trade level as shown in Example 7. Example 9 shows how a determined value is taken into account for tax purposes in this case.

EXAMPLE 9

SALE TO A RETAILER BY A MANUFACTURER/WHOLESALER WITH A DETERMINED VALUE

Sale price to retailer		$110.00
Determined value discount at 14%	$15.40	
Value for tax	94.60	
Tax at 12%	11.35	
Cost to retailer		121.35

Example 9 illustrates that the use of a determined value reduces the tax burden of the manufacturer/wholesaler in Example 8, to approximately that of the manufacturer in Example 7, $11.35 versus $11.40. However, this system is imperfect and gives rise to inequities when discounts established many years ago no longer accurately reflect appropriate margins.

PROPOSED MEASURES

The most appropriate solution to these and other problems of the current federal sales tax is a multi-stage tax with a comprehensive base. All manufacturers, wholesalers, retailers and others in the marketing chain would pay tax on their sales but would receive full tax credits equal to the amounts of tax included in their purchases. The government has been working with the provinces and others to develop the most effective means of implementing this system -- particularly the opportunity of an integrated National Sales Tax.

In the meantime, an interim solution is required, not only because of the uncertainty created by the decision in Vanguard v. MNR but also because of the distortions described above. The measure described below is designed to improve the existing system pending the introduction of a multi-stage sales tax in stage two of tax reform. This measure will reduce biases that favour imports over domestic goods, firms that sell through marketing companies over firms that sell direct to customers, and private brands over national brand goods. It will also maintain sales tax revenues as projected in the White Paper.

Formula for Adjustment and Deduction

In calculating the value for tax of goods subject to federal sales tax at the 12-per-cent level, manufacturers will, in general, be required to base their tax on selling price (subject to certain rules set out below) but will be allowed to deduct their marketing and distribution costs, including freight and installation. Importers will be allowed to deduct marketing and distribution costs included in the duty-paid value of the goods which are incurred specifically for purposes of marketing and distributing the imported goods in Canada.

To compensate for the removal of marketing and distribution costs from the tax base, the resulting value will be adjusted upward by 25 per cent. The amount of this adjustment is directly related to the prior deduction of marketing and distribution costs, which average that amount.

This adjustment will apply to the sale price less marketing and distribution costs. For domestic goods, sale price is the full amount charged by the manufacturer to a customer for the goods. In the case of imported goods, sale price is the duty-paid value. The taxpayer will be allowed to deduct either actual marketing and distribution costs or one of two standard deductions described below.

The operation of the system can most easily be described by way of the following formula:

Tax Payable = [(Sale price - M&D costs) X 1.25] X 12%

where M&D costs means marketing and distribution costs

Where manufacturers or importers choose not to claim actual marketing and distribution costs, they will be permitted a standard deduction of 25 per cent of the sale price on the first $250,000 of annual taxable sales and 7 per cent of the sale price on subsequent sales. Special rules for small businesses and for manufacturers currently authorized to use industry-wide determined values are set out below.

The effect of this measure will be to reduce the tax base to manufacturing cost plus profit for all domestic and imported goods. The value for tax of goods sold by domestic manufacturers, who currently pay tax on their selling price inclusive of marketing and distribution costs, will be reduced to a level close to the value for tax of competing imports, private brands and goods sold through related marketing companies.

Determination of the value for tax before and after the introduction of the measure is illustrated in Example 10.

EXAMPLE 10

DIRECT SALE BY A DOMESTIC MANUFACTURER

Present System			Proposed Measure		
Sale price		$100.00	Sale price		$100.00
Transportation	$5.00		M&D costs	$30.00	
Value for tax	95.00		Manufacturer's price	70.00	
			Value for tax (70x1.25)	87.50	
Tax at 12%	11.40		Tax at 12%	10.50	
Cost to wholesaler		111.40	Cost to wholesaler		110.50

Because marketing and distribution costs in this example exceed the average for the economy as a whole, the proposed measure would result in a lower tax for this taxpayer. For taxpayers with below average marketing and distribution costs, tax would be higher as a result of the proposed measure.

Example 11 compares the determination of the value for tax of a direct sale by a manufacturer with a sale through a related marketing company.

EXAMPLE 11

PROPOSED MEASURE: DOMESTIC MANUFACTURER

Direct Sale			Sale Through a Related Marketing Company		
Sale price		$100.00	Sale price		$68.00
M&D costs	$30.00		Standard M&D deduction at 7%	$ 4.76	
Manufacturer's price	70.00		Manufacturer's price	63.24	
Value for tax	87.50		Value for tax	79.05	
Tax at 12%		10.50	Tax at 12%		9.50
			M&D costs		25.00
			Transportation		5.00
			Profit		2.00
Cost to wholesaler		110.50	Cost to wholesaler on purchase from marketing company		109.50

Thus, comparing Examples 1 and 3 with Example 11, it can be seen that under the proposed approach, the differential in tax paid by the manufacturer with a related marketing company and the one without is reduced from $3.24 ($11.40-$8.16) to $1.00 ($10.50-$9.50). To the extent that this differential arises through the shifting of profits to the marketing company, the differential is partially offset for many manufacturers by the lower corporate tax rate on manufacturing and processing under the Income Tax Act.

EXAMPLE 12

PROPOSED MEASURE: SALE OF IMPORTED GOOD

Duty-paid value		$68.00
Standard M&D deduction at 7%	$4.76	
Manufacturer's price	63.24	
Value for tax	79.05	
Tax at 12%	9.50	
Price to Canadian distributor		77.50
M&D costs, transportation and profit	32.00	
Cost to wholesaler		109.50

Example 12 illustrates that, compared to the current situation (as illustrated in Example 4), the tax paid by an importer will increase by $1.34 ($9.50-$8.16) following introduction of the measure. As well, the differential in tax paid by the importer and the Canadian manufacturer with direct sales will be reduced from $3.24 to $1.00.

The measure will also bring about a reduction in the tax advantage enjoyed on national brand goods produced by contract manufacturers and on private brand goods produced by contract manufacturers. Example 13 illustrates that this advantage would be reduced to $1.00 ($10.50-$9.50) from $3.24.

EXAMPLE 13

PROPOSED MEASURE: PRIVATE OR NATIONAL BRAND GOOD PRODUCED BY A CONTRACT MANUFACTURER

Sale price by contractor		$68.00
Standard M&D deduction at 7%	$4.76	
Manufacturer's price	63.24	
Value for tax	79.05	
Tax at 12%		9.50
M&D costs, transportation and profit of national brand manufacturer or large retailer		32.00
Cost to wholesaler or large retailer		109.50

Under the new system, established values and company-specific determined values will become redundant. Examples 14 and 15 illustrate that the tax paid by a manufacturer/wholesaler on a sale to a retailer will now be the same as the tax that would be paid by a manufacturer selling to a wholesaler who sells to a retailer. However, in some cases, existing industry-wide determined values may differ from the actual marketing and distribution costs. To facilitate compliance and to partially mitigate the effect of this measure, manufacturers will be permitted to use either their actual marketing and distribution costs or industry-wide determined values in calculating their tax.

EXAMPLE 14

PROPOSED MEASURE:. SALE BY MANUFACTURER THROUGH WHOLESALER TO RETAILER

Sale price		$100.00
M&D costs	$30.00	
Manufacturer's price	70.00	
Value for tax	87.50	
Tax at 12%		10.50
Cost to wholesaler		110.50
Additional M&D at wholesale level		10.00
Cost to retailer		120.50

EXAMPLE 15

PROPOSED MEASURE: SALE BY A MANUFACTURER/WHOLESALER TO A RETAILER

Manufacturing cost	$65.00	
M&D costs, transportation and profit	35.00	
Additional M&D at wholesale level	10.00	
Price to wholesaler		$110.00
M&D costs	40.00	
Manufacturer's price	70.00	
Value for tax	87.50	
Tax at 12%		10.50
Cost to retailer		$120.50

From these examples it can be seen that a number of deficiencies in the federal sales tax will be mitigated by this measure. In particular, the wide disparity in effective tax rates across competing goods will be significantly narrowed. However, some disparities among competing products and very wide differences in effective tax rates across industries remain. Export industries also continue to bear a high sales tax burden which puts them at an international competitive disadvantage. Correction of these weaknesses in the federal sales tax will only be achieved when stage two of tax reform is implemented.

Goods Subject to the Adjustment

The 25-per-cent adjustment will apply to all goods taxed at the 12-per-cent rate other than goods taxed at the wholesale trade level. The adjustment will not apply to construction materials, alcoholic beverages and tobacco products, which are taxed at different rates, or to goods subject to specific taxes, such as gasoline and diesel fuel.

Small Manufacturer's Exemption

Manufacturers with taxable sales of less than $250,000 per year may choose to be exempt from the measure. This will relieve many small businesses from the need to establish their actual marketing and distribution costs. About two-thirds of domestic manufacturers will be able to take advantage of this exemption. Small manufacturers who choose to be exempt will be required to pay tax on their actual sale price of goods, less the existing deduction for transportation and installation costs. Determined and established values will no longer be available to manufacturers who choose to be exempt.

Small manufacturers may elect to determine their tax according to the new measure if it is to their advantage to do so. The election may be made on an annual basis, before the start of the fiscal year in respect of which it is to apply, and once made, will apply for the entire year. Small manufacturers who elect to be included in the system will be subject to the adjustment on all of their sales subject to 12-per-cent tax, and, in the same manner as any other taxpayer, will be allowed to claim either

(a) one of the standard deductions (25 per cent and 7 per cent, or the industry-wide determined value) or,

(b) actual marketing and distribution costs.

Deductible Marketing and Distribution Costs

All costs reasonably attributable to the marketing and distribution of taxable goods and incurred for the purpose of earning income will be deductible. No deduction will be allowed for profits realized in respect of these activities. Thus, the value for tax on sales by manufacturers to independent purchasers will be significantly lower than the current value, by virtue of the deduction of marketing and distribution costs, but somewhat higher than the value would be if the manufacturer sold to a related marketing company. This difference arises because the use of a marketing company enables the manufacturer also to remove the profit on marketing and distribution costs from the tax base. It is expected that the deduction of these costs will provide tax bases for competing manufacturers that are sufficiently comparable that most domestic manufacturers can remain competitive without having to create a related marketing company for tax purposes. Where related marketing companies are established, the recently announced fair market value provisions will apply to ensure that the value for tax is not reduced to an artificially low level.

The legislation will authorize a deduction for "costs reasonably attributable to the marketing and distribution of taxable goods" that are incurred by the taxpayer and are included in sale price. Specific listings of deductible costs will be outlined in administrative guidelines. Types of costs that will clearly be deductible will include discounts and allowances, samples, outbound freight, warehousing beyond manufacturing premises, sales department, salaries and commissions of sales personnel, advertising expenses, warranty, after-sales service, installation costs and customer relations. To the extent that they can be reasonably attributed to the marketing and distribution of taxable goods, indirect costs such as administration, data processing and the personnel department will be deductible.

The legislation will provide a specific list of certain costs that will not be deductible for sales tax purposes. Examples of such costs are product liability, pre-production market research, engineering/product research and development, and royalties. Financing charges and profits will also not be deductible.

Before preparation of the regulations and guidelines pertaining to the deductibility of marketing and distribution costs, the government will consult with taxpayers and their advisors.

Calculation and Allocation of Distribution and Marketing Costs

An allocation of costs between sales of taxable goods subject to the 25-per-cent adjustment and all other sales is required to calculate actual marketing and distribution costs that will be deductible. Taxpayers will be required to allocate costs to specific categories of sales where a specific allocation can be made. For example, costs incurred to advertise a

particular taxable product subject to the adjustment will be deductible, while advertising costs related to tax-exempt goods or taxable goods not subject to the adjustment will not be deductible. Other deductible costs that cannot be related to specific taxable or non-taxable goods will be allocated on a prorated basis, in a manner that is reasonable in the circumstances. For example, the general costs of operating the marketing department might be allocated on the basis of the ratio of taxable sales subject to the adjustment to total sales, if the ratio of sales of the two classes of goods is a reasonable representation of expenditures on those goods. Taxpayers will be expected to allocate costs in a consistent manner.

Where a manufacturer elects to use the standard deduction for specific goods based on an industry-wide determined value, actual marketing and distribution costs will be used as the deduction only in the case of goods for which no determined value is used. Marketing and distribution costs will therefore have to be allocated between those goods for which an actual marketing and distribution cost deduction is being claimed and all other goods sold by the manufacturer.

Mechanism for Claiming Deduction

The deduction for marketing and distribution costs will operate in much the same manner as the current deduction for transportation costs. Manufacturers who are able to establish their actual marketing and distribution costs on an ongoing basis may reduce their value for tax by the appropriate cost amounts on each individual sale. Alternatively, a system using estimates based on the preceding year's experience may be used. At the end of a fiscal year, a manufacturer will calculate total marketing and distribution costs for the year and express those costs as a percentage of total sales of taxable goods subject to the 25-per-cent adjustment in that year. The percentage may be calculated by trade level and product line if desired, but such a calculation will not be mandatory.

This percentage deduction will be used to determine the manufacturer's deduction for marketing and distribution costs during the next fiscal year. At the end of each fiscal year, the manufacturer will calculate actual deductible costs for the year and remit any tax on excess deductions, or claim a refund for any shortfall in deductions during the course of the year. At this time, the manufacturer's percentage deduction for the following year will also be established.

This procedure will facilitate pricing and the calculation of manufacturers' monthly sales tax liabilities during the year. The year-end adjustment will ensure that manufacturers are not denied the proper deduction for marketing and distribution costs, or allowed excess deductions, where variations exist from year to year. Such a system has been used successfully for a number of years in the administration of the transportation cost deduction for sales tax purposes where manufacturers provide delivery of taxable goods in their own vehicles.

Determined and Established Values

Revenue Canada's administrative system of determined and established values is designed to reduce variations in the amount of sales tax payable where goods are sold at different prices to wholesalers, retailers and users. This system applies only where differences in the value for tax result from differences in the trade level at which taxable goods are sold.

There are two types of administrative values -- established values and determined values. Manufacturers who have an established price to wholesalers for regular lines of goods of their manufacture, may use this price to account for tax on sales of these goods to retailers

and final users. Manufacturers unable to use established prices may be authorized to use determined values for specific goods. These industry-wide values for tax are set by Revenue Canada to approximate prices to wholesalers or retailers by other competing manufacturers selling similar goods at these trade levels.

This system of values has been used for many years to equalize the tax burden between competing manufacturers selling at different trade levels. It is uneven in application, however, since it applies only in circumstances where goods are sold in sufficient quantities at different trade levels. Moreover, it is an administrative system not provided for in law and, hence, is not subject to appeal in the event that taxpayers and tax administrators differ on the appropriate value.

The deduction of marketing and distribution costs will achieve the same objectives in a direct and more equitable manner. It will be available to all taxpayers and will be codified to protect their appeal rights. Thus, use of administrative values will be terminated effective October 31, 1988 for all goods taxable at the 12-per-cent manufacturer's sales tax rate. Revenue Canada's industry-wide determined values will be codified as part of the standard deduction available to manufacturers in lieu of claiming actual marketing and distribution costs. These industry-wide discounts are intended to be comparable to actual marketing and distribution costs that would otherwise be deductible. By retaining them as part of the standard deduction, compliance costs for many manufacturers will be minimized.

Standard Deduction

Taxpayers subject to the new measure may deduct actual marketing and distribution costs or claim a standard deduction. The standard deduction is designed to minimize the costs of complying with the new system for those taxpayers who do not wish to calculate their actual marketing and distribution costs. It also will provide a minimum deduction for those with low marketing costs.

Some Canadian importers may not be able to obtain information or satisfactory evidence of the marketing and distribution costs incurred by the exporter, and thus will be unable to claim the actual costs incurred. The standard deduction will ensure that these importers are provided a reasonable deduction in respect of marketing and distribution costs related to the Canadian market which are included in the duty-paid value of the goods they import.

Licensed wholesalers purchase goods exempt from tax and are required to pay tax on their purchase price at the time they sell the goods. In order to ensure they are taxed on the same basis as the manufacturers from whom they acquire the goods, they should be able to deduct marketing and distribution costs incurred by their suppliers. In most cases, however, licensed wholesalers acquire goods from a number of different domestic suppliers and exporters, each of whom will have a different deduction for marketing and distribution costs. Moreover, suppliers are likely to be reluctant to supply such information to their customers. For these reasons, licensed wholesalers will not be authorized to claim the actual marketing and distribution costs but will be required to use one of the standard deductions.

Two options will be provided under the standard deduction:

(1) a deduction of 25 per cent of the sale price on the first $250,000 of taxable sales in the fiscal year of goods subject to the 25-per-cent adjustment, and of 7 per cent of the sale price on subsequent sales;

or

(2) a deduction equal to the industry-wide determined value prescribed by regulation in the case of goods for which such a value has been prescribed, and either a flat 7-per-cent deduction in respect of all other goods, or actual marketing and distribution costs relating to those goods.

An election to use one of the standard deduction options must be made by taxpayers prior to the start of their fiscal year and will apply for the full year.

The associated company rules in section 256 of the Income Tax Act will apply to taxpayers electing to claim the standard deduction, to ensure that the benefit of the higher deduction for the first $250,000 of sales is not multiplied by splitting a company into a number of separate legal entities.

Treatment of Imports

Costs of marketing and distributing goods in Canada that are incurred by foreign exporters will be deductible where such costs are included in the duty-paid value. This would include costs incurred in Canada, such as maintaining a sales force here, and costs incurred outside Canada and aimed exclusively at the Canadian market, to the extent that all such costs are included in duty-paid value. Importers will have to be able to provide evidence to substantiate the deduction claimed. In lieu of claiming a deduction for the actual marketing and distribution costs included in the duty-paid value of imported goods, importers will be able to claim the standard deduction for marketing and distribution costs outlined above.

The deduction for marketing and distribution costs in relation to imported goods will be provided in two parts. The adjustment will be applied at the time of entry to the duty-paid value less the 7-per-cent standard deduction and tax will be paid on this value. Where the importer is claiming actual marketing and distribution costs, the value for tax will be adjusted at the end of the taxpayer's fiscal year, based on the costs claimed, and a refund paid. An importer who elects to use the standard deduction may claim a refund at the end of the fiscal year based on the full 25-per-cent deduction for marketing and distribution costs on the first $250,000 of imported goods.

Refunds

There are a number of circumstances in which either the seller or the purchaser may obtain a refund of federal sales tax paid on taxable goods. Currently, the actual amount of tax paid is refunded where the claimant (the person applying for the refund) has evidence of the amount of tax that was imposed on the original taxable sale. Where the claimant has purchased goods from a manufacturer who sells at a tax-included price (i.e. does not show tax extra on the invoice) or from a wholesaler or retailer who holds tax-paid inventory, the tax contained in the sale price cannot be determined accurately. In these circumstances, an estimate must be made of the amount of tax originally paid on the goods and a refund paid on the basis of this estimate.

While adjustments will be required in the formulas used to take account of the 25-per-cent adjustment and new marketing and distribution cost deductions, the basic system will continue to provide an appropriate means of ensuring that exempt users and others entitled to refunds of federal sales tax continue to receive the full benefit of the relief available to them.

Effective Date and Transition

The measure will be effective on and after November 1, 1988. For fiscal years which straddle this date, appropriate transition rules will be included in the legislation.

PROCESS

In order to assist taxpayers and their advisers to understand the new measure and to provide input on a timely basis, the Department of Finance will be asking professional organizations to hold seminars in major centres across Canada. Written submissions sent to the Department of Finance by mid-March will be taken into consideration in the development of legislation to implement this proposal. The Minister of Finance plans to introduce legislative amendments in May, to come into effect on November 1 of this year.

Taxe de vente:
Mesure concernant
la fiscalité des coûts de
commercialisation et de distribution

Notes techniques

Ministère des Finances Canada
Department of Finance Canada

INTRODUCTION

La réforme du régime de la taxe fédérale de vente fait partie intégrante du plan fédéral de réforme globale de la fiscalité. Le gouvernement est déterminé à remplacer l'actuelle taxe sur les ventes des fabricants par une taxe de vente multi-stade de large application. Des pourparlers sont en cours avec les provinces et d'autres parties intéressées afin de déterminer le moyen le plus efficace de mettre en oeuvre le nouveau régime de taxe de vente.

En attendant la conclusion de ces pourparlers et le remplacement du système actuel par une taxe multi-stade, il convient d'effectuer des changements afin de corriger certaines des iniquités les plus marquantes du système actuel et de stopper l'érosion de l'assiette fiscale due à l'utilisation de mécanismes d'évitement fiscal.

Pour contrer certains des problèmes que cause l'actuel système de taxe fédérale de vente, le gouvernement avait proposé dans le Livre blanc du 18 juin 1987 sur la réforme fiscale:

1. d'appliquer la taxe fédérale de vente aux ventes des sociétés de commercialisation liées à un fabricant;

2. d'appliquer la taxe à la juste valeur marchande des produits vendus à un acheteur avec lequel le fabricant a un lien de dépendance, lorsque le fabricant réalise également des ventes appréciables à des acheteurs indépendants; et

3. de transférer la taxe fédérale de vente du niveau du fabricant à celui du gros pour toute une gamme de produits dont les produits chimiques d'usage domestique, les jouets, les jeux, les articles de sport, les disques ordinaires et compacts, les bandes déjà enregistrées et la litière pour animaux domestiques.

Le 3 novembre 1987, le gouvernement avait annoncé qu'il mettrait en application les dispositions sur la juste valeur marchande le 1er janvier 1988, mais qu'il surseoirait à la mise en oeuvre des propositions relatives aux sociétés de commercialisation liées et au déplacement de la taxe au niveau du gros jusqu'au 1er juillet 1988, afin de donner le temps de procéder à d'autres consultations à ce sujet.

Les consultations tenues depuis juin ont indiqué que l'approche des sociétés de commercialisation liées ne corrigerait pas toutes les iniquités qu'entraîne l'établissement de ces sociétés et que, dans certains cas, elle risquerait de créer de nouveaux problèmes.

Certains se sont également inquiétés des nouvelles iniquités qui pourraient être créées entre des vendeurs concurrents par un déplacement de la taxe au niveau du gros sur certains produits. Un certain nombre d'entreprises et des organisations comme la Fédération canadienne de l'entreprise indépendante ont souligné que les grossistes et leurs petits clients au détail étaient déjà défavorisés par rapport aux gros détaillants du fait que certains produits étaient taxés au niveau du gros, et que leur désavantage serait accentué par la proposition de transfert de la taxe fédérale de vente au niveau du gros pour un plus grand nombre de produits.

Aussi le gouvernement a-t-il décidé de ne pas donner suite au déplacement de la taxe au niveau du gros qui avait été annoncé en juin dernier, sauf pour la litière d'animaux domestiques. En conséquence, la proposition de transfert de la taxe au niveau du gros dans le cas des produits chimiques à usage domestique, des jouets, des jeux, des articles de sport ainsi que des disques et des bandes magnétiques ne sera pas mise en oeuvre. En outre, la

taxe de gros sur les aliments pour animaux domestiques, les grignotines, les bonbons et les produits de confiserie, les fours à micro-ondes, les téléviseurs et les magnétoscopes sera ramenée au niveau du fabricant à compter du 1er novembre 1986.

La taxe continuera d'être appliquée au niveau du gros sur les automobiles, les cosmétiques, les articles de santé, les cassettes magnétoscopiques pré-enregistrées et la litière pour animaux domestiques. L'imposition de la taxe au niveau du gros reste le moyen le plus efficace de parer aux problèmes structurels posés par la taxe de vente des fabricants dans le cas de ces produits pour les raisons propres aux pratiques commerciales suivies dans chacune de ces industries.

Ce document expose une mesure relative au régime, aux fins de la taxe, des frais de commercialisation et de distribution, qui pallie certains des problèmes du système actuel.

SYSTÈME ACTUEL

À l'heure actuelle, la taxe de vente, dans le cas des produits taxés au niveau du fabricant, s'applique au prix de vente d'un fabricant intérieur, corrigé en fonction des éléments bien précis à exclure ou à inclure, et dans le cas des biens importés, elle s'applique à la valeur à l'acquitté. La valeur taxable des produits intérieurs pouvait également être rajustée par le jeu de l'article 34 de Loi sur la taxe d'accise, qui traite des prix raisonnables. Cependant, l'arrêt rendu en 1986 par la Cour fédérale dans l'affaire Vanguard Coatings and Chemicals Ltd. c. ministre du Revenu national a créé des incertitudes considérables au sujet de l'application des dispositions sur les prix raisonnables.

Une application stricte de la taxe peut donc se traduire par des valeurs taxables extrêmement différentes, selon l'organisation d'une compagnie. Prenons les exemples suivants où le prix de vente du produit, hors taxe, se compose des éléments suivants:

Prix de vente au grossiste (hors taxe)		
dont:		$100.00
Coût de fabrication	$65.00	
Frais de commercialisation et de distribution (C&D)	$25.00	
Transport	$ 5.00	
Bénéfice ($3 sur la fabrication; $2 sur la commercialisation et la distribution) (C&D)	$ 5.00	

Si ce produit est vendu directement par le fabricant, d'après les règles actuelles, la taxe est calculée comme dans l'exemple 1.

EXEMPLE 1

VENTE DIRECTE D'UN FABRICANT INTÉRIEUR

Prix de vente		$100.00
Transport	- $ 5.00	
Valeur taxable	95.00	
Taxe à 12 %		11.40
Coût pour le grossiste		$111.40

Sociétés de commercialisation

D'après l'article 34 de la Loi sur la taxe d'accise, le ministre du Revenu national peut déterminer un prix raisonnable dans le cas des opérations effectuées entre des sociétés liées. D'après l'interprétation qui était suivie avant le jugement de 1986, le Ministre pouvait imposer la taxe sur une valeur équivalant au prix aucuel des produits semblables étaient ou auraient été vendus à des personnes indépendantes à un stade commercial où les produits étaient vendus pour la première fois en concurrence avec d'autres marchandises. En conséquence, Revenu Canada pouvait égaliser la taxe sur les marchandises vendues par l'intermédiaire de sociétés de commercialisation liées et la taxe applicable aux produits vendus directement par les fabricants intérieurs.

Avant le jugement de 1986, si le produit était vendu par l'intermédiaire d'une société de commercialisation liée, la taxe était calculée comme dans l'exemple 2.

Dans cet exemple, la valeur taxable est réputée être de $95.00 (prix de vente au grossiste moins transport).

EXEMPLE 2

VENTE PAR UNE SOCIÉTÉ DE COMMERCIALISATION LIÉE, AVEC APPLICATION DE LA RÈGLE SUR LES PRIX RAISONNABLES

Coût de fabrication		
Bénéfice	$65.00	
Prix de vente à la société de commercialisation liée	3.00	
Frais de C&D		$ 68.00
Transport	25.00	
Bénéfice	5.00	
Prix de vente de la société de commercialisation	2.00	
		100.00
Valeur taxable réputée	95.00	
Taxe à 12 %		11.40
Coût pour le grossiste		111.40

Cet exemple montre que l'avantage fiscal obtenu en transférant les produits à une société de commercialisation liée, à un prix ne représentant que le coût de fabrication augmenté du bénéfice, pouvait être compensé par l'application de la règle sur les prix raisonnables. La possibilité que cette règle soit appliquée dissuadait les fabricants de créer une société de commercialisation liée dans le seul but d'obtenir un avantage fiscal et permettait de s'assurer que les produits vendus par l'intermédiaire de sociétés de commercialisation liées étaient taxés à un prix équivalent à celui qui aurait été payé par un acheteur indépendant.

Dans bien des cas, les déductions et réductions administratives ainsi que l'imposition des prix raisonnables avaient pour effet comparatif d'uniformiser le fardeau fiscal applicable à des produits vendus sous une marque nationale par différents canaux de distribution.

Cependant, en raison de l'incertitude de l'application de l'article 34 par suite de l'arrêt Vanguard, un produit vendu à l'heure actuelle par l'intermédiaire d'une société de commercialisation liée pourrait être taxé de la manière illustrée dans l'exemple 3.

EXEMPLE 3

VENTE PAR UNE SOCIÉTÉ DE COMMERCIALISATION LIÉE, SANS APPLICATION DES RÈGLES SUR LES PRIX RAISONNABLES

Coût de fabrication	$65.00	
Bénéfice	3.00	
Prix de vente à la société de commercialisation		$ 68.00
Taxe à 12 %	8.16	
Frais de C&D	25.00	
Transport	5.00	
Bénéfice	2.00	
Coût pour le grossiste lors de l'achat à une société de commercialisation		108.16

Dans ce cas, le produit est assujetti à une taxe inférieure de $3.24 ($11.40 - $8.16) au cas où il serait vendu directement par le fabricant, comme dans l'exemple 1. Il existe donc une forte incitation à éviter la taxe en créant une société de commercialisation liée, et les fabricants de type classique qui vendent directement aux grossistes subissent un grave désavantage concurrentiel.

Fabricants à façon et marques privées

Considérons maintenant le cas où le «fabricant» d'un article de marque nationale cesse de le produire pour le faire fabriquer à façon, se contentant de jouer un rôle de commercialisation et de distribution. La taxe serait alors calculée comme dans l'exemple 4.

EXEMPLE 4

VENTE D'UN PRODUIT DE MARQUE DE COMMERCE FABRIQUÉ À FAÇON

Coût de fabrication	$65.00	
Bénéfice	3.00	
Prix de vente du fabricant à façon		$68.00
Taxe à 12 %	8.16	
Frais de C&D, transport et bénéfice du fabricant d'un produit de marque nationale	32.00	
Coût pour le grossiste		108.16

Une comparaison de l'exemple 4 et de l'exemple 1 illustre la forte incitation fiscale qui pousse le fabricant d'un produit de marque nationale à confier la fabrication à façon de manière à économiser $3.24 ($11.40 - $8.16) de taxe.

Ce même avantage, par rapport à un fabricant d'un produit de marque nationale qui produit lui-même ses articles, peut être obtenu par un gros détaillant qui achète des produits (portant fréquemment la marque du détaillant) directement auprès d'un fabricant à façon. Ce cas est illustré dans l'exemple 5.

EXEMPLE 5

VENTE D'UN ARTICLE DE MARQUE PRIVÉE PRODUIT PAR UN FABRICANT À FAÇON

Coût de fabrication	$65.00	
Bénéfice	3.00	
Prix de vente à un gros détaillant		$68.00
Taxe à 12 %	8.16	
Frais de C&D, transport et bénéfice du gros détaillant	32.00	
Coût du gros détaillant		108.16

Importations

Le système actuel pose également des problèmes autres que ceux des sociétés de commercialisation liées. Ils sont illustrés par les exemples qui suivent.

Si le produit considéré dans les exemples précédents est fabriqué à l'étranger et vendu par l'intermédiaire d'un distributeur canadien, la taxe est calculée comme dans l'exemple 6.

EXEMPLE 6

VENTE D'UN PRODUIT IMPORTÉ

Valeur à l'acquitté		$ 68.00
Taxe à 12 %	$8.16	
Coût du distributeur canadien	76.16	
Frais de C&D, transport et bénéfice	32.00	
Coût pour le grossiste		108.16

Le produit fabriqué à l'étranger est donc assujetti à une taxe inférieure de $3.24 ($11.40 - $8.16) à celle qui frappe le produit d'un fabricant intérieur (exemple 1). Cela se vérifie même si le coût de fabrication au Canada, bénéfice compris, est censé être identique à la valeur à l'acquitté du produit fabriqué à l'étranger.

Entreprises intégrées verticalement

Le système actuel de taxe fédérale de vente présente encore d'autres problèmes lorsque les fonctions de fabrication et de vente en gros sont combinées dans certaines entreprises mais ne le sont pas dans d'autres entreprises qui vendent les mêmes produits. En supposant que la marge de gros, pour couvrir des frais de commercialisation et de distribution, est de $10, considérons les exemples 7 et 8.

EXEMPLE 7

VENTE D'UN FABRICANT À UN DÉTAILLANT PAR L'INTERMÉDIAIRE D'UN GROSSISTE

Prix de vente du fabricant		$100.00
Transport	$5.00	
Valeur taxable	95.00	
Taxe à 12 %	11.40	
Coût pour le grossiste		111.40
C&D suppl. au niveau du gros	10.00	
Coût pour le détaillant		121.40

EXEMPLE 8

VENTE D'UN FABRICANT - GROSSISTE À UN DÉTAILLANT

Coût de fabrication	$65.00	
Frais de C&D	25.00	
Transport	5.00	
Bénéfice	5.00	
C&D suppl. au niveau du gros	10.00	
Prix de vente au détaillant		110.00
Taxe à 12 %	13.20	
Coût pour le détaillant		123.20

Par conséquent, le fabricant-grossiste de l'exemple 8 doit payer $1.80 ($13.20 - $11.40) de plus de taxe que le fabricant qui vend son produit à un grossiste indépendant dans l'exemple 7.

Pour régler ce problème de palier de distribution, Revenu Canada a mis au point, au fil des années, un système complexe de valeurs «établies» et «déterminées», de la manière exposée dans le document ET 202. D'après ce système, des réductions sont permises dans certains cas lorsque les produits sont vendus directement au niveau du détail. Par conséquent, le fabricant - grossiste de l'exemple 8 pourrait avoir le droit à une réduction de 14 pour cent sur son prix de vente de façon que sa valeur taxable soit la même que dans le cas d'une vente au niveau du gros, comme dans l'exemple 7. L'exemple 9 montre de quelle manière on prend en considération les valeurs déterminées, aux fins de la taxe, dans ce cas.

EXEMPLE 9

VENTE D'UN FABRICANT-GROSSISTE À UN DÉTAILLANT AVEC UNE VALEUR DÉTERMINÉE

Prix de vente au détaillant		$110.00
Valeur déterminée - réduction de 14%	$15.40	
Valeur taxable	94.60	
Taxe à 12 %	11.35	
Coût pour le détaillant		121.35

L'exemple 9 montre que l'utilisation d'une valeur déterminée ramène le fardeau fiscal du fabricant - grossiste de l'exemple 8 à peu près au niveau du fardeau subi par le fabricant de l'exemple 7, c'est-à-dire à $11.35 comparativement à $11.40. Ce système est toutefois imparfait et il entraîne des iniquités lorsque les réductions établies il y a plusieurs années ne reflètent plus les marges appropriées.

MESURE PROPOSÉE

La meilleure solution à ces problèmes ainsi qu'aux autres difficultés posées par l'actuelle taxe fédérale de vente est une taxe multi-stade s'appliquant à une large assiette. Tous les fabricants, grossistes, détaillants et autres intervenants du circuit de commercialisation paieraient la taxe sur leurs ventes mais auraient droit à un crédit intégral au titre de la taxe incluse dans leurs achats. Le gouvernement travaille depuis un certain temps avec les provinces et d'autres parties intéressées à la mise au point du moyen le plus efficace de mettre en oeuvre ce système -- en particulier la possibilité d'une Taxe de vente nationale intégrée.

Dans l'intervalle, une solution provisoire est nécessaire, à cause non seulement de l'incertitude créée par l'arrêt rendu dans l'affaire Vanguard c. MRN, mais aussi des distorsions décrites précédemment. La mesure exposée ci-après vise à améliorer le système actuel dans l'attente d'une taxe de vente multi-stade prévue pour la deuxième étape de la réforme fiscale. Cette mesure réduira les avantages dont bénéficient les importations par rapport aux produits intérieurs, les entreprises qui vendent par l'intermédiaire de sociétés de commercialisation par rapport aux entreprises qui vendent directement aux clients ainsi que les marques privées par rapport aux articles de marque nationale. Elle maintiendra également le produit de la taxe de vente qui était projeté dans le Livre blanc.

Formule de rajustement et de déduction

Dans le calcul de la valeur taxable des produits assujettis à la taxe fédérale de vente au taux de 12 pour cent, les fabricants seront généralement tenus d'appliquer la taxe à leur prix de vente (sous réserve de certaines règles exposées ci-après), mais ils pourront déduire leurs frais de commercialisation et de distribution, y compris les frais de transport et d'installation. Les importateurs auront le droit de déduire les frais de commercialisation et de distribution inclus dans la valeur à l'acquitté des marchandises qui sont engagés expressément en vue de commercialiser et de distribuer les produits importés au Canada.

Afin de compenser l'exclusion des frais de commercialisation et de distribution de l'assiette de la taxe, la valeur ainsi calculée sera rajustée en hausse de 25 pour cent. Le montant de ce rajustement est directement lié à la déduction préalable des frais de commercialisation et de distribution, qui sont égaux en moyenne à ce montant.

Ce rajustement s'appliquera au prix de vente diminué des frais de commercialisation et de distribution. Dans le cas des produits intérieurs, le prix de vente est la somme facturée par le fabricant à un client au titre des produits vendus. Dans le cas des marchandises importées, le prix de vente est la valeur à l'acquitté. L'assujetti pourra déduire soit les frais effectifs de commercialisation et de distribution, soit l'une des deux déductions forfaitaires décrites ci-après.

La formule suivante est la meilleure façon de décrire le fonctionnement du système proposé :

Taxe payable = [(Prix de vente - frais de C&D) X 1.25] X 12 pour cent

où «frais de C&D» signifie frais de commercialisation et de distribution.

Lorsqu'un fabricant ou un importateur choisira de ne pas déduire ses frais effectifs de commercialisation et distribution, il aura droit à une déduction forfaitaire de 25 pour cent du prix de vente sur la première tranche de $250,000 de ventes taxables annuelles et de 7 pour cent sur le prix de vente des ventes excédant ce montant dans son calcul des ventes taxables. Des règles particulières sont décrites ci-après dans le cas des petites entreprises et des fabricants actuellement autorisés à utiliser des valeurs déterminées pour toute une industrie.

Cette mesure aura pour effet de ramener l'assiette de la taxe au coût de fabrication augmenté du bénéfice, pour tous les produits intérieurs et importés. La valeur taxable des produits vendus par les fabricants intérieurs, qui paient actuellement la taxe sur leur prix de vente, frais de commercialisation et de distribution compris, sera ramenée à un niveau voisin de la valeur taxable des produits importés concurrents, des articles de marque privée et des marchandises vendues par l'intermédiaire d'une société de commercialisation liée.

EXEMPLE 10

VENTE DIRECTE D'UN FABRICANT INTÉRIEUR

Système actuel			Mesure proposée		
Prix de vente		$100.00	Prix de vente		$100.00
Transport	$5.00		Frais de C&D	$30.00	
Valeur taxable	95.00		Prix du fabricant	70.00	
			Valeur taxable (+ 0 x 1.25)	87.50	
Taxe à 12 %	11.40		**Taxe à 12 %**	10.50	
Coût pour le grossiste		111.40	Coût pour le grossiste		110.50

La détermination de la valeur taxable avant et après l'instauration de la mesure proposée est illustrée par l'exemple 10.

Du fait que, dans l'exemple ci-dessus, les frais de commercialisation et de distribution dépassent le niveau moyen de ces frais dans l'ensemble de l'économie, la mesure proposée entraînerait une diminution de taxe pour l'assujetti. Dans le cas des assujettis dont les frais de commercialisation et de distribution seraient inférieurs à la moyenne, la taxe serait plus élevée après la mesure proposée.

L'exemple 11 permet de comparer la détermination de la valeur taxable d'une vente réalisée directement par un fabricant et d'une vente effectuée par l'intermédiaire d'une société de commercialisation liée.

EXEMPLE 11

MESURE PROPOSÉE : FABRICANT INTÉRIEUR

Vente directe			Vente par une société de commercialisation liée		
Prix de vente		$100.00	Prix de vente		$68.00
Frais de C&D	$30.00		Déduction forfaitaire C&D à 7 %	$ 4.76	
Prix du fabricant	70.00		Prix du fabricant	63.24	
Valeur taxable	87.50		Valeur taxable	79.05	
Taxe à 12 %		10.50	**Taxe à 12 %**		9.50
Coût pour le grossiste		110.50	Frais de C&D		25.00
			Transport		5.00
			Bénéfice		2.00
			Coût pour le grossiste de l'achat à la société de commercialisation		109.50

Une comparaison des exemples 1 et 3 avec l'exemple 11 permet donc de constater que, selon la méthode proposée, la différence entre les taxes payées par le fabricant qui a une société de commercialisation liée et par celui qui en est dépourvu est ramené de $3.24 ($11.40 - $8.16) à $1.00 ($10.50 - $9.50). Dans la mesure où cette différence est due à un transfert de bénéfices à la société de commercialisation, elle est partiellement compensée pour un grand

EXEMPLE 12

MESURE PROPOSÉE : VENTE D'UN PRODUIT IMPORTÉ

Valeur à l'acquitté		$ 68.00
Déduction forfaitaire C&D à 7 %	$ 4.76	
Prix du fabricant	63.24	
Valeur taxable	79.05	
Taxe à 12 %	9.50	
Coût du distributeur canadien		77.50
Frais de C&D, transport et bénéfice	32.00	
Coût pour le grossiste		109.50

nombre de fabricants par le taux réduit d'imposition des bénéfices de fabrication et de transformation dans la Loi de l'impôt sur le revenu.

L'exemple 12 montre que, par comparaison avec la situation actuelle (illustrée dans l'exemple 4), la taxe payée par l'importateur augmentera de $1.34 ($9.50 - $8.16) après l'instauration de la mesure proposée. De même, la différence de taxe entre l'importateur et le fabricant canadien qui effectue des ventes directes sera ramenée de $3.24 à $1.00.

La mesure proposée permettra aussi de réduire l'avantage fiscal dont bénéficient les produits de marque nationale fabriqués à façon. L'exemple 13 montre que cet avantage passera de $3.24 à $1.00 ($10.50 - $9.50).

EXEMPLE 13

MESURE PROPOSÉE: PRODUIT DE MARQUE PRIVÉE OU DE COMMERCE FABRIQUÉ À FAÇON

Prix de vente du fabricant à façon		$68.00
Déduction forfaitaire C&D à 7 %	$ 4.76	
Prix du fabricant	63.24	
Valeur taxable	79.05	
Taxe à 12 %		9.50
Frais de C&D, transport et bénéfice d'un fabricant de produits de marque nationale ou d'un gros détaillant		32.00
Coût pour le grossiste ou gros détaillant		109.50

Les valeurs établies et les valeurs déterminées propres à des compagnies deviendront inutiles dans le nouveau système. Les exemples 14 et 15 montrent que la taxe payée par un fabricant-grossiste sur ses ventes à un détaillant sera désormais identique à la taxe acquittée par un fabricant qui vend à un grossiste, lequel revend à un détaillant. Dans certains cas, cependant, les valeurs déterminées actuelles pour toute une industrie pourraient différer des frais effectifs de commercialisation et de distribution. Pour faciliter l'observation des règles et atténuer l'effet de cette mesure, on permettra aux fabricants d'utiliser soit leurs frais effectifs de commercialisation et de distribution, soit les valeurs déterminées actuelles pour toute leur industrie dans le calcul de leur taxe.

EXEMPLE 14

MESURE PROPOSÉE: VENTE D'UN FABRICANT À UN DÉTAILLANT PAR L'INTERMÉDIAIRE D'UN GROSSISTE

Prix de vente		$100.00
Frais de C&D	$30.00	
Prix du fabricant	70.00	
Valeur taxable	87.50	
Taxe à 12 %		10.50
Coût pour le grossiste		110.00
C&D suppl. au niveau du gros		10.00
Coût pour le détaillant		120.50

EXEMPLE 15

MESURE PROPOSÉE: VENTE D'UN FABRICANT-GROSSISTE À UN DÉTAILLANT

Coût de fabrication	$65.00	
Frais de C&D, transport et bénéfice	35.00	
C&D suppl. au niveau du gros	10.00	
Prix de vente au grossiste		$110.00
Frais de C&D	40.00	
Prix du fabricant	70.00	
Valeur taxable	87.50	
Taxe à 12 %		10.50
Coût pour le détaillant		120.50

Il ressort de ces exemples que la mesure proposée corrigera un certain nombre des lacunes présentées par la taxe fédérale de vente. En particulier, elle atténuera sensiblement les importantes disparités de taux effectifs de taxation entre des produits concurrents. Certaines disparités entre des produits concurrents et de très fortes différences de taux effectifs de taxation entre des industries persistent toutefois. Les exportations continuent également de supporter, du fait de la taxe, un important fardeau qui les désavantage sur le marché international. Cependant, ces faiblesses de la taxe fédérale de vente ne pourront être corrigées qu'à la deuxième étape de la réforme fiscale.

Produits assujettis au rajustement

Le rajustement de 25 pour cent s'appliquera à tous les produits taxés à 12 pour cent, autres que les produits taxés au niveau du gros. Il ne s'appliquera pas aux matériaux de construction, à l'alcool et aux produits du tabac, qui sont taxés à des taux différents, ni aux produits assujettis à une taxe spécifique, comme l'essence et le carburant diesel.

Exonération des petits fabricants

Les fabricants dont les ventes taxables sont inférieures à $250,000 par an pourront choisir de ne pas être assujettis à la mesure proposée. Cela dispensera un grand nombre de petites entreprises de l'obligation d'établir leurs frais effectifs de commercialisation et de distribution. Environ les deux tiers des fabricants intérieurs pourront se prévaloir de cette exonération. Les petits fabricants qui choisiront d'être exonérés devront acquitter la taxe sur leur prix effectif de vente, diminué de la déduction actuelle au titre des frais de transport et d'installation. Les valeurs déterminées et établies ne pourront plus être utilisées par les fabricants qui choisissent d'être exonérés.

Les petits fabricants pourront choisir de déterminer leur taxe en fonction de la nouvelle mesure proposée si cela les avantage. Ce choix pourra être fait chaque année, avant le début de l'exercice auquel il doit s'appliquer, et une fois le choix effectué, il s'appliquera pendant toute l'année. Un petit fabricant qui choisira de se conformer au système sera assujetti au rajustement sur la totalité de ses ventes taxables à 12 pour cent et pourra, de la même façon que tout autre assujetti, réclamer a) soit les déductions forfaitaires (25 pour cent et 7 pour cent, ou la valeur déterminée pour l'industrie), b) soit la déduction de ses frais effectifs de commercialisation et de distribution.

Frais de commercialisation et de distribution déductibles

Tous les frais raisonnablement attribuables à la commercialisation et à la distribution de marchandises taxables et engagés en vue de tirer un revenu seront déductibles. Aucune déduction ne sera permise au titre des bénéfices réalisés à l'égard de ces activités. Par conséquent, la valeur taxable des ventes d'un fabricant à un acheteur indépendant sera sensiblement plus faible qu'à l'heure actuelle, en raison de la déduction des frais de commercialisation et de distribution, mais elle sera un peu plus élevée que si le fabricant vendait ses produits à une société de commercialisation liée. Cette différence est due au fait que l'utilisation d'une société de commercialisation permet au fabricant de soustraire aussi à l'assiette de la taxe le bénéfice réalisé sur les activités de commercialisation et de distribution. On s'attend à ce que la déduction de ces frais assure, pour des fabricants concurrents, des assiettes fiscales suffisamment comparables pour que la plupart des fabricants intérieurs puissent rester compétitifs sans avoir à créer une société de commercialisation liée à des fins fiscales. Lorsqu'il existera une société de commercialisation liée, les dispositions récemment annoncées sur la juste valeur marchande s'appliqueront pour éviter que la valeur taxable ne soit ramenée à un niveau artificiellement bas.

La législation autorisera la déduction des «frais raisonnablement attribuables à la commercialisation et à la distribution de produits taxables» qui sont engagés par l'assujetti et compris dans le prix de vente. Une liste précise des frais déductibles sera fournie dans des directives administratives. Parmi les genres de frais qui seront manifestement déductibles figurent les escomptes, rabais et remises, les échantillons, les frais d'expédition, l'entreposage au-delà des locaux du fabricant, les frais du service de vente, les salaires et commissions du personnel de vente, les frais de publicité, les garanties, le service après vente, les frais d'installation et le coût des relations avec la clientèle. Dans la mesure où ils peuvent être raisonnablement attribués à la commercialisation et à la distribution de produits taxables, les frais indirects tels les dépenses d'administration, les frais d'informatique et ceux du service du personnel seront également déductibles.

La législation fournira une liste précise de certains frais non déductibles aux fins de la taxe de vente. Ces frais comprendront par exemple la responsabilité civile à l'égard du produit, les études de marché préalables à la production, les frais de recherche - développement de produits et de services techniques ou de génie, ainsi que les redevances. Les frais de financement et les bénéfices ne seront pas déductibles non plus.

Avant de rédiger les règlements et les lignes directrices relatifs à la déductibilité des frais de commercialisation et de distribution, le gouvernement consultera les assujettis et leurs conseillers.

Calcul et répartition des frais de commercialisation et de distribution

Il faudra répartir les frais entre les ventes de produits taxables assujetties au rajustement de 25 pour cent et l'ensemble des autres ventes pour calculer les frais effectifs de commercialisation et de distribution qui seront déductibles. Les assujettis seront tenus de répartir les frais à des catégories précises de ventes lorsqu'une répartition précise peut être effectuée. Par exemple, les frais engagés pour la publicité d'un produit taxable particulier assujetti au rajustement seront déductibles, tandis que les frais de publicité relatifs à des produits exonérés ou à des articles taxables non assujettis au rajustement ne le seront pas. Les autres frais déductibles qui ne peuvent être rattachés à des produits taxables ou non taxables particuliers seront répartis au prorata, selon une méthode raisonnable dans les circonstances. Par exemple, les frais généraux de fonctionnement du service de commercialisation ou de mise en marché pourront être répartis en fonction du rapport entre les ventes taxables assujetties au rajustement et le total des ventes, si le rapport des ventes des deux catégories de produits fournit une représentation convenable des dépenses relatives à ces derniers. On s'attend à ce que les assujettis répartissent leurs frais de manière cohérente.

Lorsqu'un fabricant choisira d'utiliser la déduction forfaitaire pour des produits particuliers, en fonction d'une valeur déterminée pour toute l'industrie, les frais effectifs de commercialisation et de distribution seront utilisés à titre de déduction uniquement pour les articles à l'égard desquels aucune valeur déterminée n'est utilisée. Les frais de commercialisation et de distribution devront donc être repartis entre les produits à l'égard desquels le fabricant réclame la déduction des frais effectifs de commercialisation et de distribution et tous les autres produits vendus par le fabricant.

Mécanisme de demande de la déduction

La déduction des frais de commercialisation et de distribution fonctionnera en gros de la même façon que l'actuelle déduction des frais de transport. Les fabricants qui sont en mesure d'établir constamment leur frais effectifs de commercialisation et de distribution pourront réduire leur valeur taxable du montant de dépenses appropriées sur chaque vente. À défaut, un système d'estimations fondées sur les chiffres de l'année précédente pourrait être utilisé. À la fin de son exercice, le fabricant calculera le total de ses frais de commercialisation et de distribution pour l'exercice et il les exprimera en pourcentage du total des ventes de produits taxables assujetties au rajustement de 25 pour cent pour l'année en question. Le pourcentage pourra être calculé par niveau de distribution et par gamme de produits si le fabricant le désire, mais ce calcul ne sera pas obligatoire.

Cette déduction en pourcentage servira à déterminer la déduction du fabricant au titre des frais de commercialisation et de distribution pour l'exercice suivant. À la fin de chaque exercice, le fabricant calculera ses frais déductibles effectifs pour l'année et remettra la taxe éventuelle sur les déductions excédentaires ou demandera un remboursement au titre de l'insuffisance éventuelle de ses déductions pendant l'année. Il établira également à ce moment-là sa déduction en pourcentage pour l'exercice suivant.

Cette méthode facilitera l'établissement des prix et le calcul de la taxe payable mensuellement sur les ventes du fabricant pendant l'année. Le rajustement de fin d'année permettra au fabricant de ne pas être privé d'une déduction raisonnable au titre des frais de commercialisation et de distribution ou évitera de lui accorder des déductions excessives, lorsque les pourcentages varient d'une année à l'autre. Un système de ce genre est utilisé avec succès depuis plusieurs années pour l'application de la déduction des frais de transport, aux fins de la taxe de vente, lorsque les fabricants livrent eux-mêmes des produits taxables.

Valeurs déterminées et établies

Le système administratif de valeurs déterminées et établies appliqué par Revenu Canada vise à réduire les variations de taxe de vente payable lorsque les produits sont vendus à des prix différents aux grossistes, aux détaillants et aux utilisateurs. Ce système s'applique uniquement lorsque la différence de valeur taxable résulte en des différences du niveau de commercialisation auquel les produits taxables sont vendus.

Il existe deux genres de valeurs administratives, les valeurs établies et les valeurs déterminées. Le fabricant qui a un prix de vente établi aux grossistes pour des gammes normales de produits qu'il fabrique lui-même peut utiliser ce prix pour calculer la taxe à payer sur les ventes des mêmes articles à des détaillants et à des utilisateurs finals. Les fabricants qui ne peuvent utiliser des prix établis pourront être autorisés à se servir de valeurs déterminées pour des produits particuliers. Ces valeurs taxables applicables pour toute une industrie sont fixées par Revenu Canada de manière à équivaloir approximativement aux prix facturés aux grossistes et détaillants par les fabricants concurrents qui vendent des articles analogues à ces paliers de distribution.

Ce système de valeurs est utilisé depuis bien des années afin d'égaliser le fardeau de la taxe entre des fabricants concurrents à différents stades du circuit de distribution. Il est toutefois inégal dans son application puisqu'il intervient uniquement dans les cas où des produits sont vendus en quantités suffisantes à différents paliers de distribution. En outre, il s'agit d'un système administratif qui n'est pas prévu dans la loi et qui, donc, ne peut faire l'objet d'un appel lorsque les assujettis et le fisc ont des avis divergents sur la valeur à utiliser.

La déduction des frais de commercialisation et de distribution produira les mêmes résultats de manière directe et plus équitable. Elle pourra être utilisée par tous les assujettis et sera codifiée de manière à protéger leur droit d'appel. Par conséquent, l'utilisation de valeurs administratives prendra fin le 31 octobre 1988 pour tous les produits assujettis à la taxe sur les ventes des fabricants au taux de 12 pour cent. Les valeurs déterminées pour toute une industrie par Revenu Canada seront codifiées dans le cadre de la déduction forfaitaire pouvant être utilisée par les fabricants à la place des frais effectifs de commercialisation et de distribution. Ces réductions applicables à toute une industrie se veulent comparables aux frais effectifs de commercialisation et de distribution qui seraient autrement déductibles. En les conservant dans le cadre de la déduction forfaitaire on réduira au minimum les frais d'observation d'un grand nombre de fabricants.

Déduction forfaitaire

Les assujettis auxquels s'applique la nouvelle mesure pourront déduire leurs frais effectifs de commercialisation et de distribution ou demander une déduction forfaitaire. Celle-ci est conçue de manière à réduire au minimum les coûts d'observation du nouveau système pour les assujettis qui ne veulent pas calculer leurs frais effectifs de commercialisation et de distribution. Elle assurera également une déduction minimum à ceux qui ont de faibles coûts de commercialisation.

Certains importateurs canadiens pourraient ne pas être en mesure d'obtenir des renseignements ou une preuve satisfaisante des frais de commercialisation et de distribution subis par l'exportateur, ce qui les empêchera de réclamer la déduction des frais effectivement engagés. Grâce à la déduction forfaitaire, ces importateurs auront l'assurance d'obtenir une déduction raisonnable au titre des frais de commercialisation et de distribution liés au marché canadien, qui sont compris dans la valeur à l'acquitté des produits qu'ils importent.

Les grossistes munis d'une licence achètent leurs produits en franchise de taxe et sont tenus d'acquitter cette dernière sur leur prix d'achat lorsqu'ils revendent leurs produits. Pour qu'ils soient taxés de la même manière que les fabricants auxquels ils achètent les produits, ces grossistes devraient pouvoir déduire les frais de commercialisation et de distribution engagés par leurs fournisseurs. Dans la plupart des cas, cependant, les grossistes munis d'une licence achètent leurs produits d'un certain nombre de fournisseurs et d'exportateurs différents, dont chacun aura une déduction particulière au titre des frais de commercialisation et de distribution. En outre, les fournisseurs seront vraisemblablement réticents à fournir ces renseignements à leurs clients. Pour ces raisons, les grossistes munis d'une licence ne seront pas autorisés à demander la déduction des frais effectifs de commercialisation et de distribution, mais ils seront tenus d'utiliser l'une des déductions forfaitaires.

Deux formules seront possibles dans le cadre de la déduction forfaitaire:

(1) une déduction de 25 pour cent du prix de vente pour la première tranche de $250,000 de ventes taxables, au cours de l'exercice, de produits assujettis au rajustement de 25 pour cent, et de 7 pour cent du prix de vente sur les ventes au-dessus de $250,000;

ou

(2) une déduction égale à la valeur déterminée pour toute l'industrie, qui est prescrite par règlement dans le cas des produits à l'égard desquels une valeur de ce genre a été spécifiée, et soit une déduction forfaitaire de 7 pour cent à l'égard de tous les autres produits, soit les frais effectifs de commercialisation et de distribution relatifs à ces produits.

L'assujetti devra choisir l'une des deux formules de déduction forfaitaire avant le début de son exercice et appliquer cette formule pendant toute l'année.

Les règles sur les compagnies associées prévues à l'article 256 de la Loi de l'impôt sur le revenu s'appliqueront aux assujettis qui choisissent de demander la déduction forfaitaire, de manière que l'avantage procuré par une déduction plus élevée sur la première tranche de $250,000 de ventes ne soit pas multiplié par le fractionnement d'une compagnie en plusieurs entités juridiques distinctes.

Régime applicable aux importations

Les frais de commercialisation et de distribution de produits au Canada qui sont engagés par des exportateurs étrangers seront déductibles lorsqu'ils sont compris dans la valeur à l'acquitté. Ils comprendront les frais subis au Canada, par exemple le coût du maintien d'un personnel de vente au pays, ainsi que les dépenses engagées à l'étranger et destinées exclusivement au marché canadien, dans la mesure où ils sont tous compris dans la valeur à l'acquitté. Les importateurs devront être en mesure de fournir des preuves à l'appui afin de justifier la déduction réclamée. Au lieu de demander la déduction des frais effectifs de commercialisation et de distribution compris dans la valeur à l'acquitté des produits importés, les importateurs pourront demander la déduction forfaitaire décrite précédemment.

La déduction des frais de commercialisation et de distribution, à l'égard des produits importés, comportera deux volets. Le rajustement s'appliquera, au moment de l'entrée, à la valeur à l'acquitté diminuée de la déduction forfaitaire de 7 pour cent et la taxe sera acquittée sur cette valeur. Lorsque l'importateur demandera la déduction des frais effectifs de commercialisation et de distribution, la valeur taxable sera rajustée à la fin de son

exercice, en fonction des frais réclamés, et un remboursement sera versé. Lorsque l'importateur choisira de se prévaloir de la déduction forfaitaire, il pourra réclamer, à la fin de son exercice, un remboursement en fonction de la déduction totale de 25 pour cent au titre des frais de commercialisation et de distribution sur la première tranche de $250,000 de produits importés.

Remboursements

Il existe un certain nombre de cas dans lesquels soit le vendeur, soit l'acheteur pourrait obtenir un remboursement de la taxe fédérale de vente acquittée sur des produits taxables. À l'heure actuelle, le montant effectif de la taxe payée est remboursé lorsque le demandeur (la personne qui demande le remboursement) peut fournir une preuve du montant de taxe imposée sur la vente taxable initiale. Lorsque le demandeur a acheté des produits d'un fabricant qui applique un prix de vente taxe comprise (c'est-à-dire qui n'indique pas la taxe à part sur ses factures) ou d'un grossiste ou détaillant qui a des stocks taxe incluse, on ne peut déterminer avec exactitude la taxe contenue dans le prix de vente. Dans ces cas, il faut estimer la taxe payée initialement sur les produits, et le remboursement est versé en fonction de cette estimation.

Des rajustements seront nécessaires dans les formules utilisées pour tenir compte des redressements de 25 pour cent et des nouvelles déductions au titre des frais de commercialisation et de distribution, mais le système de base continuera de fournir un moyen approprié pour s'assurer que les utilisateurs exonérés et les autres personnes qui ont droit à des remboursements de taxe fédérale de vente continuent de bénéficier intégralement des allégements qui leur sont offerts.

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

La mesure s'appliquera à compter du 1er novembre 1988. Pour les exercices chevauchant cette date, des règles transitoires appropriées seront prévues dans la législation.

PROCESSUS

Pour aider les assujettis et leurs conseillers à comprendre la nouvelle mesure proposée et leur permettre d'exprimer leur avis dans un délai approprié, le ministère des Finances demandera à des organismes professionnels de tenir des séminaires dans les grandes agglomérations du Canada. Les avis soumis par écrit au ministère des Finances d'ici la mi-mars seront pris en considération dans l'élaboration des mesures législatives visant à mettre en oeuvre cette proposition. Le ministre des Finances se propose de présenter des modifications législatives au mois de mai pour qu'elles puissent entrer en vigueur le 1er novembre de cette année.